



UNE LOI SUFFIT-ELLE ? LE MOUVEMENT DES COMPTABLES ROUMAINS DANS LES ANNEES 1920

Dragos Zelinschi

► To cite this version:

Dragos Zelinschi. UNE LOI SUFFIT-ELLE ? LE MOUVEMENT DES COMPTABLES ROUMAINS DANS LES ANNEES 1920. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, Francia. pp.cd-rom, 2012. <hal-00691074>

HAL Id: hal-00691074

<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00691074>

Submitted on 25 Apr 2012

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNE LOI SUFFIT-ELLE ? LE MOUVEMENT DES COMPTABLES ROUMAINS DANS LES ANNEES 1920

Dragoş ZELINSCHI

Université de Nantes, IEMN-IAE, LEMNA, Chemin de la Censive du Tertre, BP 52231,
44322 Nantes Cedex 3, France

Résumé :

En Roumanie, la professionnalisation de la comptabilité, menée par l'élite des anciens élèves des écoles de commerce, aboutit à l'adoption en 1921 d'une législation les plus favorables d'Europe. Par la suite, dans les années 1920, malgré un monopole sanctionné par voie légale, l'élite des professionnels, désormais regroupée au sein du Corps des comptables, doit continuer son mouvement, car elle se confronte à de nombreuses difficultés : intégration de certaines catégories de praticiens, définition du champ d'expertise, concurrence des comptables non membres etc. Sa stratégie subit des modifications, dues essentiellement au changement de statut de la comptabilité, qui devient une véritable profession organisée et reconnue.

Mots clés : professionnalisation, clôture sociale, Roumanie

Abstract :

In Romania, the professionalization of accountancy, carried out by an elite formed by the schools of commerce alumni, leads to the adoption of one of the most favorable accounting laws in Europe in 1921. Thereafter, in the 1920s, in spite of a legally enforced monopoly, the elite of the professionals, organized as the Body of accountants, must continue its movement, because it is confronted with many difficulties: integration of certain categories of experts, definition of the field of expertise, competition with non-members etc. Its strategy evolves, especially due to the status change of accountancy, which becomes a genuine organized and recognized profession.

Keywords : professionalization, social closure, Romania

1 Introduction

L'histoire de la profession comptable est un sujet rarement étudié en dehors du monde anglo-saxon : dans une synthèse récente, Poullaos (2008) recensait uniquement quelques articles ou ouvrages publiés sur l'Allemagne, la France, la Grèce, la Belgique ou le Portugal. En ce qui concerne la Roumanie, les chercheurs (surtout autochtones) commencent à s'intéresser à l'évolution de la profession, notamment dans le cadre plus large de l'histoire de la comptabilité, mais pour diverses raisons la portée et l'ampleur de ces travaux restent encore assez réduites et leur diffusion très limitée. L'association de comptables qui fonctionne aujourd'hui dans le pays (*CECCAR – Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați*) publie en 2006 une brochure sur l'émergence et le développement de la profession des ses origines jusqu'à nos jours, (CECCAR 2006), avec l'apparence d'une histoire officielle.

Le but de ce papier est de contribuer à la recherche sur l'histoire de la profession, en étudiant le mouvement des comptables roumains dans les années 1920. Dans ce pays, le processus de professionnalisation commence vers la fin du 19^e siècle, comme d'ailleurs dans de nombreux pays d'Europe. Il aboutit à plusieurs résultats significatifs avant 1916, année de l'entrée de la Roumanie en guerre (Zelinski 2009) :

- formation d'une association professionnelle structurée et reconnue (le Corps des comptables, fondé en janvier 1915 et regroupant environ 200 membres). Ce corps est créé sous le régime de la loi pour l'organisation des métiers de 1912 (loi Nenițescu) et autorisé par un organisme spécialisé de l'Etat, à savoir la Maison Centrale des Professions, du Crédit et des Assurances des Travailleurs (*Casa Centrală a Meseriilor, Creditului și Asigurărilor Muncitorești*). Des barrières à l'entrée sont mises en place : formation (diplôme d'école de commerce), expérience et examens.
- division du travail dans la pratique de la comptabilité (en février 1915) ;
- clôture effective du champ de l'expertise comptable judiciaire (à partir de février 1915, c'est le Corps des comptables qui établit les listes des professionnels susceptibles d'être désignés comme experts comptables par les tribunaux et les cours d'appel) ;
- création d'une caisse d'assurance (maladie, décès etc.) pour les membres du Corps.

L'existence de cette première association est éphémère : son développement interrompu par la guerre, elle ne reprend pas son fonctionnement (au moins sous cette forme) après 1919. Néanmoins, la professionnalisation des comptables se poursuit, menée par les mêmes acteurs qu'avant la guerre (et qui avaient fondé le premier Corps de 1915). Leurs accomplissements sont remarquables, car ils parviennent rapidement, en 1921, à faire adopter l'une des législations les plus favorables d'Europe. Depuis le début, le processus de professionnalisation est initié et conduit par une élite des comptables, formée par les anciens élèves des écoles de commerce, qui tente de monopoliser la pratique de la comptabilité. Ce papier sera focalisé principalement sur les intérêts, les enjeux, les discours et les actions de cette élite.

La constitution de la profession comptable est vue ici essentiellement comme un processus de clôture sociale (cf. par exemple Chua et Poullaos 1998 ; Walker 2000 ; Ramirez 2001). Ce concept est introduit par Weber (1922) qui montre qu'à l'intérieur d'une communauté, une

partie des acteurs engagés dans une rivalité pour des avantages économiques ou sociaux peuvent trouver utile de limiter la concurrence. Ce groupe d'acteurs initiera alors la formation d'un monopole ; le but est de fermer aux étrangers (définis par certaines caractéristiques) l'accès aux opportunités existantes.

L'originalité de ce papier est d'étudier le mouvement des comptables dans une situation particulièrement favorable, à savoir lorsque le monopole sur l'exercice de la profession est sanctionné par la loi. Nous essayons ainsi d'apporter une lumière nouvelle sur le concept de clôture sociale. Il s'agit plus précisément de comprendre l'impact d'un monopole légal sur le processus de professionnalisation : ce processus s'arrête-t-il une fois ce monopole obtenu ? une loi est-elle suffisante pour garantir une clôture efficace ?

Jusqu'à maintenant, la quasi-totalité des recherches sur la professionnalisation de la comptabilité ont été réalisées dans un contexte anglo-saxon (Grande-Bretagne, Etats-Unis, Australie etc.), où il a toujours été difficile (sinon impossible) pour les comptables de fermer l'accès à la profession par la loi. Quant aux recherches existantes sur la profession comptable française (Bocqueraz 2001 ; Ramirez 2001), elles se rapportent à des périodes antérieures à 1942, année de la création de l'Ordre des Experts Comptables par l'Etat.

Après une brève présentation de la méthodologie et des sources utilisées (section 2), ce papier est structuré en deux parties (sections 3 et 4), qui respectent la chronologie des principaux événements. Ainsi, la section 3 détaille le cadre général de la pratique comptable, en insistant sur l'évolution majeure que représente la loi de 1921. Dans la section 4 nous analysons les enjeux de la profession, ainsi que les actions entreprises par les différents groupes d'intérêts après l'adoption de la loi. La conclusion met en évidence les difficultés auxquelles se confronte l'élite des comptables après l'adoption de la loi de 1921, ainsi que la poursuite du mouvement de professionnalisation sur une ligne stratégique différente.

2 Méthodologie et sources

Cette recherche couvre environ une décennie, de la fin de la première guerre mondiale jusqu'en 1930. La première guerre mondiale apparaît ici comme une délimitation naturelle, puisqu'elle modifie considérablement la situation de la Roumanie, notamment en lui apportant des gains territoriaux considérables. La deuxième borne (1930) marque pour le pays à la fois le début du règne de Carol II, règne qui deviendra plus tard une véritable monarchie dictatoriale, et le commencement de la crise mondiale, qui aura des effets notables sur la vie économique, sociale et politique.

Les principales sources utilisées sont les documents publiés de l'époque (périodiques, ouvrages, brochures) ayant trait à la pratique de la comptabilité. Nous nous sommes focalisé sur les sources rédigées par les acteurs du processus de professionnalisation. Il s'agit ici en premier lieu des revues spécialisées. Parmi celles-ci, la place la plus importante est occupée par la *Revue générale de commerce et comptabilité* (*Revista generală de comerț și contabilitate*), première revue spécialisée du pays, dont la contribution au développement de la comptabilité en Roumanie est essentielle (Demetrescu 1947, 1972). Nous avons identifié aussi d'autres périodiques publiés pendant la période considérée, tels que la *Revue des comptables* (*Revista contabililor*) – 1927-1928, la *Vie coopérative* (*Viața cooperatistă*) –

1925-1926, la *Revue du corps des comptables autorisés et experts comptables de Caracal*¹ (*Revista corpului contabililor autorizați și experți contabili din Caracal*) – 1924-1925. Ces revues expriment les positions de catégories particulières de comptables, parfois divergentes par rapport au courant dominant. Une autre source est constituée par les brochures que les leaders du mouvement des comptables rédigent et publient et qui prennent souvent la forme de plaidoyers *pro domo*.

Nous pensons que les sources de ce type sont particulièrement utiles, car elles contiennent l'ensemble des informations que les acteurs eux-mêmes considèrent comme pertinentes pour leur cause. Y sont publiés des annonces ou des communiqués concernant les comptables, des comptes rendus et des procès verbaux de différentes réunions officielles (par exemple les réunions des instances dirigeantes du Corps des comptables et du Corps des anciens élèves) ou informelles (telles que des repas d'anniversaire, des fêtes diverses ou des commémorations). Par ailleurs, il y est souvent fait mention de débats ou anecdotes dont il n'existe par ailleurs aucune trace, ou d'articles de la presse de l'époque (nationale ou étrangère) qu'il serait impossible de retrouver autrement. Cette approche particulière du mouvement de professionnalisation, qui répercute la voix des comptables eux-mêmes, facilite à notre avis la compréhension historique. En effet, l'historien est un homme qui « sait sortir de soi pour s'avancer à la rencontre d'autrui. On peut donner un nom à cette vertu : elle s'appelle la sympathie » (Marrou 1954, p. 92). La compréhension suppose l'existence d'une base de communion entre l'historien et l'homme d'autrefois qu'il cherche à comprendre à l'aide des documents. Marrou parle même d'une amitié qui n'exclut pourtant pas l'exercice d'un esprit critique.

Pour mettre néanmoins en perspective les développements étudiés, nous avons fait appel à plusieurs ouvrages d'histoire de la comptabilité évoquant l'émergence et le développement de la profession en Roumanie, notamment en anglais (Brown 1905 ; Green 1930) et en roumain (Drăgănescu-Brateș 1941 ; Demetrescu 1947, 1972).

3 Le contexte de la pratique comptable dans les années 1920

Dans un premier temps, nous tenterons ici de situer le mouvement des comptables roumains des années 1920 dans son contexte économique, politique, législatif et intellectuel. Les principales dispositions de la loi de 1921 seront ensuite discutées en détail.

3.1 La Roumanie de l'après-guerre

« La Grande Roumanie de 1919 est issue d'une guerre nationale et de la décision des grandes puissances qui souscrivent au dessin de nouvelles frontières » (Durandin 1995, p. 235). Le royaume subit des transformations considérables, car sa superficie et sa population ont plus que doublé², au point de devenir un acteur régional majeur, et il accueille désormais d'importantes minorités. Le mouvement des comptables doit résoudre le problème de

¹ Caracal est à l'époque le chef-lieu d'une division administrative (*județul Romanați*) similaire au département, dans la plus importante région agricole du pays.

² La superficie passe à 295 049 km² par rapport à 137 903 km² avant la première guerre mondiale et le recensement de 1930 décompte 18 657 000 habitants contre 7 897 311 (Durandin, 1995).

l'intégration des praticiens des nouveaux territoires, ayant souvent une formation et une culture professionnelle différentes : par exemple, il y en a certains qui ne maîtrisent pas la langue roumaine (*Revista generală*³, 1922, no 10). Les dégâts importants provoqués par la guerre entraînent par ailleurs de nombreuses difficultés économiques et sociales, d'autant plus que la reconstruction du pays est lente. Ainsi, en ce qui concerne la production agricole, les niveaux de 1913 sont atteints seulement en 1922 (sur un territoire équivalent), et pour la production industrielle en 1924 (Sandu 2008). D'autres complications sont dues à la réunion de territoires à structure, tradition et législation différentes (Castellan 2002).

Les élections au suffrage universel de 1919 ne permettent pas de dégager une majorité claire et débouchent sur une période d'instabilité politique (Castellan 2002). Le pays se trouve alors dans une situation de crise, qui se manifeste notamment par des grèves dans le secteur industriel. Un mouvement populaire et national émerge avec le Parti du peuple, dirigé par le général Averescu, l'un des héros de la guerre. Ce parti gagne les nouvelles élections de 1920 ; il met en place une politique économique protectionniste et réprime le mouvement ouvrier, mais accomplit néanmoins une importante réforme agraire (expropriations au bénéfice des victimes de guerre et des paysans pauvres). Lors des élections du 1922, Le Parti du peuple est vaincu et doit céder le pouvoir aux libéraux, dirigés par le clan Brătianu, qui domineront la vie politique du pays jusqu'en 1928, avec une interruption de quelques mois en 1926 au profit d'un gouvernement Averescu (Durandin 1995). Une nouvelle Constitution d'inspiration libérale entre en vigueur en 1923, mais celle-ci devient la cible de nombreuses critiques de la part des représentants de divers courants politiques.

Les libéraux mènent une politique de centralisation administrative du pays et tentent d'encourager sur le plan économique la mise en valeur des ressources internes à travers l'initiative et les capitaux autochtones. Ce nationalisme économique, soutenu également par un protectionnisme douanier, défend les intérêts de la bourgeoisie roumaine, mais empêche le pays de profiter de la circulation des capitaux, notamment américains (Sandu 2008). Pendant ce temps, émerge graduellement une nouvelle force politique, qui se déclare proche du monde rural (il faut dire qu'à l'époque, la Roumanie compte environ 80% de ruraux). C'est le Parti national paysan, conduit par Maniu, qui gagne finalement les élections en 1928. La politique économique change radicalement : baisse des tarifs douaniers, stabilisation de la monnaie et ouverture aux capitaux étrangers pour moderniser l'industrie ; les exportations de produits agricoles sont censés représenter la principale source de financement. L'échec de cette politique est dû en grande partie à la crise de 1929, qui entraîne la chute des investissements étrangers et l'effondrement des prix agricoles (Sandu 2008).

Pendant l'ensemble de la période considérée ici, l'agriculture domine l'économie roumaine, mais les rendements sont faibles. Les principales cultures sont le maïs, destiné principalement à la consommation paysanne, et le blé pour l'exportation (Castellan 2002). Le poids de l'industrie dans le revenu national est en dessous de 30% (Sandu 2008). Pourtant, l'industrie se développe considérablement, en exploitant notamment les ressources du pays (bois, pétrole, charbon, minerais divers) : extraction, mais aussi transformation. La place prédominante est occupée par l'industrie du pétrole (Castellan 2002). Quant à la population, le niveau de vie reste faible et les inégalités sont très nombreuses.

³ Nous utiliserons désormais l'abréviation *Revista generală* pour nous référer à la *Revue générale de commerce et comptabilité*.

3.2 La situation de la comptabilité

La réglementation de la tenue des livres comptables, qui se fait à l'époque travers le Code de commerce, ainsi que le contexte intellectuel (éducation, publications etc.) sont sans doute indispensables pour comprendre le mouvement des comptables.

3.2.1 *La comptabilité dans le Code de commerce roumain*

A la fin du 19^e siècle, la réglementation de la comptabilité dans la plupart des pays de l'Europe continentale est basée sur le Code de commerce de Napoléon de 1807 (Walton 1993). En s'appuyant sur ce modèle commun, chaque pays développe ses propres normes, si bien qu'il est difficile de parler d'une comptabilité européenne. Les dispositions liées à la pratique comptable sont néanmoins similaires quant aux livres obligatoires à tenir (journal, copies de lettres et inventaire annuel), à la désignation d'un auditeur et à la rédaction d'un bilan (Walton 1993). Dans certains pays, telles la Belgique, la Suisse, la France ou l'Allemagne, un compte de profit et pertes doit être également établi.

Le Code de commerce roumain de 1887, toujours en vigueur dans les années 1920, prend pour modèle le Code italien de 1882, en y ajoutant des éléments d'inspiration allemande, belge et française. En ce qui concerne la comptabilité, toute entreprise commerciale ou industrielle, quelle que soit sa forme juridique, doit tenir un livre journal, un livre d'inventaire et un livre de copies de lettres (Trancu-Iași 1914). Tous les livres doivent être numérotés. Le tribunal compétent doit parapher, certifier et légaliser le livre journal et le livre d'inventaire ; à la fin de chaque exercice, il doit les clôturer et apposer son visa. Les sociétés anonymes doivent également tenir, dans les mêmes conditions, un registre des associés, un registre des délibérations de l'assemblée générale et un registre des délibérations du conseil d'administration. Les actionnaires des sociétés anonymes doivent élire trois ou plusieurs censeurs (*cenzori*), c'est-à-dire des auditeurs qui surveillent le fonctionnement de l'entreprise et l'élaboration de ses comptes. Chaque année il faut clôturer les comptes, calculer le profit ou la perte et rédiger un bilan. Avant l'assemblée générale des actionnaires, le bilan annuel doit être présenté aux auditeurs pour examen. Après l'approbation par l'assemblée générale, le bilan est publié au Journal officiel. En ce qui concerne la comptabilité publique, elle est régie par une loi de 1865, amendée par la suite à plusieurs reprises (Demetrescu 1972). Après des expériences isolées au Ministère des finances et au Ministère du travail, ainsi que dans certaines municipalités, l'utilisation de la partie double devient obligatoire à partir de 1929.

En ce qui concerne les conditions d'exercice de la comptabilité, il existe à l'époque une confusion entre les comptables libéraux et les comptables salariés dans les entreprises publiques ou privées (ainsi tous les documents que nous avons pu consulter font référence aux comptables dans leur ensemble). Cette situation semble courante dans les phases initiales de la professionnalisation ; en effet, elle a été déjà décrite en France (Bocqueraz 2001 ; Labardin 2008) et même au Royaume-Uni (Sikka et Willmott 1995).

3.2.2 *Diffusion du savoir : éducation des comptables et développement de la littérature*

Le rôle des institutions d'enseignement commercial est particulièrement important, car elles éduquent, comme nous l'avons déjà expliqué, la future élite des comptables roumains, organisée à travers le mouvement des anciens élèves des écoles de commerce. La loi de 1921

reconnaît et renforce encore davantage ce rôle.

Au cours de la période que nous étudions ici, « les métiers intellectuels [reflètent] le degré d'éducation de la population, qui [est] faible, avec 40% d'analphabètes. En 1930, environ 8,5% des actifs [ont] suivi des études secondaires, 3% des études professionnelles et 1,5% des études supérieures » (Sandu 2008, p. 205). Néanmoins, l'enseignement commercial en Roumanie est assez bien développé, avec une organisation sur trois échelons (*Revista generală*, 1921, no 1) :

- élémentaire – les écoles élémentaires de commerce. Ces écoles, où la durée des cours est de trois ans, acceptent des élèves à l'issue des quatre ans du premier cycle d'études, à savoir les classes primaires (*clasele primare*). En 1919, il y a 15 écoles élémentaires dans les grandes villes du pays et une école de filles à Bucarest.
- supérieur – écoles supérieures de commerce. La durée des cours y est de trois ans et y sont acceptés des élèves ayant complété le deuxième cycle d'études, à savoir l'enseignement secondaire inférieur (*cursul secundar inferior*), y compris les diplômés des écoles élémentaires de commerce. En 1919, il existe cinq de ce type d'écoles, dont aucune n'est destinée aux filles. Pour elles, il existe en revanche des parcours spécialisés dans certains lycées. Il y a aussi des écoles supérieures qui fonctionnent en régime de cours du soir et du dimanche, destinées aux employés.
- universitaire – Académie des Hautes Etudes Commerciales et Industrielles (*Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale – AISCI*). Il s'agit d'une « université » commerciale (mixte) fondée en 1913 à Bucarest, qui délivre après trois années d'études un diplôme de licence (*licență*). Pour s'y inscrire, il faut soit détenir un diplôme d'école supérieur de commerce ou un diplôme d'enseignement secondaire supérieur, soit justifier d'un niveau équivalent. A ses débuts, l'*AISCI* rencontre certaines difficultés, à savoir des résultats insuffisants par rapport au nombre d'inscrits. Une institution similaire est créée en 1920 à Cluj.

A tous ces niveaux, la comptabilité occupe une place très importante dans le programme d'enseignement. Les diplômés bénéficient de débouchés dans la banque, l'enseignement, la fonction publique et plus particulièrement dans le domaine comptable. Le statut des écoles de commerce est assez varié ; certaines dépendent du Ministère de l'enseignement, d'autres des Chambres de commerce ou d'organismes privés⁴.

Il faut mentionner aussi le cas particulier des nouveaux territoires roumains (anciennement partie de l'Autriche-Hongrie), où il existe plusieurs écoles de commerce en langue roumaine (niveau élémentaire et supérieur) ou hongroise, pour garçons ou filles. Par ailleurs, à Cluj fonctionne également une Académie de commerce hongroise (deux années d'études), fondée en 1902.

A l'époque, bien évidemment de nombreux comptables pratiquent le métier sans avoir bénéficié d'aucune formation spécifique (cf. Zelinschi 2009), situation commune d'ailleurs à de nombreux pays d'Europe (Brown 1905). En Roumanie leur pouvoir est relativement faible, car ici c'est le puissant mouvement des anciens élèves des écoles de commerce qui domine et monopolise le processus de professionnalisation.

⁴ Par exemple, l'école élémentaire de filles de Bucarest appartient à la Société orthodoxe des femmes roumaines, une association religieuse.

En ce qui concerne la littérature comptable, les premiers ouvrages en roumain commencent à être publiés dans les années 1830-1840 et représentent souvent des traductions ou adaptations d'auteurs allemands ou français (cf. Drăgănescu-Brateș 1941 ; Demetrescu 1947) : par exemple le manuel de J. J. Jaclot, *La tenue des livres enseignée en vingt et une leçons* (2^e édition, de 1828-1829), publié dans sa traduction roumaine par Dimitrie Jarcu entre 1841 et 1844. Le premier auteur d'ouvrages originaux est considéré être Theodor Ștefănescu, professeur à l'école de commerce de Bucarest : son Cours de comptabilité en partie double (*Curs de contabilitate în partidă dublă*), publié pour la première fois en 1874, est constamment réédité jusqu'en 1908 (Demetrescu 1947). La littérature comptable roumaine se développe considérablement après 1921, avec de nombreux ouvrages publiés par des enseignants (généralement des manuels), mais également des ouvrages plus spécifiques (comptabilité agricole, comptabilité bancaire ou comptabilité publique) (Demetrescu 1972).

3.3 La loi de la profession comptable de 1921

Les démarches entreprises depuis la fin du 19^e siècle par les anciens élèves des écoles de commerce trouvent leur accomplissement dans la loi de 1921. Il s'agit d'une loi particulièrement restrictive qui ferme effectivement l'accès à la pratique comptable.

3.3.1 Le résultat des actions menées par les anciens élèves des écoles de commerce

En Roumanie, le mouvement de professionnalisation de la comptabilité est mené par une véritable élite parmi les comptables, formée par les anciens élèves des écoles de commerce. Ils sont organisés dans des associations spécifiques à partir de 1888, et tentent depuis de faire adopter une réglementation de la pratique comptable (Drăgănescu-Brateș 1919), par une démarche visant clairement à instaurer un monopole à leur profit⁵. En 1900 ils déposent un mémoire dans ce sens auprès de la Chambre de commerce et en 1908 ils soumettent un projet de loi au Parlement. Un premier Corps des comptables, avec un statut particulier, est fondé par une fraction dissidente des anciens élèves en 1915. Une année plus tard, en 1916, le Corps des anciens élèves des écoles de commerce, désormais l'association unique des anciens élèves, acquiert la personnalité juridique à travers une loi votée par le Parlement.

Après la guerre, la situation évolue rapidement en faveur de cette élite de la pratique comptable. En 1919, le Cercle d'études commerciales (*Cercul des studii comerciale*), groupe de réflexion fondé la même année par le Corps des anciens élèves, rédige un projet de loi pour « l'organisation du Corps des comptables et experts comptables », publié dans (*Comerțul în România*, 1919, vol 18). Après quelques modifications, le projet est remis en juillet 1920 au Ministre du travail de l'époque, Gr. L. Trancu-Iași et déposé en septembre au Parlement. Il faut signaler que Trancu-Iași, député et ancien professeur à l'école supérieure de commerce de Bucarest, avait participé activement avant la guerre au mouvement des anciens élèves des écoles de commerce et était devenu vice-président du premier Corps des comptables formé en 1915. Après septembre 1921, le Corps des anciens élèves organise des réunions pour promouvoir le projet de loi, auxquelles les licenciés en sciences commerciales s'impliquent aussi (*Revista generală*, 1921, no 4). En 1921, les débats en commission commencent, avec la

⁵ Voir (Zelinschi 2009) pour une analyse détaillée du rôle des anciens élèves des écoles de commerce dans la professionnalisation de la comptabilité en Roumanie.

participation des représentants du Corps des anciens élèves. Vraisemblablement, certains députés formulent des critiques (par exemple au sujet de la réglementation de l'audit, qui léserait la liberté de choix des actionnaires), mais finalement la loi est votée en juillet.

Le 13 juillet, l'évènement est fêté par le Corps des anciens élèves lors d'une réunion festive. Le discours de son président, Butculescu, résume clairement les différents enjeux : « l'accomplissement de la loi des comptables autorisés et des experts comptables nous donne l'heureuse occasion de constater comment l'un de nos plus anciens espoirs s'est réalisé grâce à Monsieur le Ministre Trancu et aux Corps Législatifs d'aujourd'hui, qui ont compris et apprécié avec tant de volonté non seulement l'importance et la vocation de l'ancien élève de l'Ecole supérieure de commerce dans la vie économique du pays, mais aussi le besoin qu'avait le pays de se débarrasser au plus vite des prétendus professionnels comptables sans titres et sans scrupules, individus sans feu ni lieu et contrefacteurs de livres et de faillites qui pullulent pire que les démarcheurs dans le monde des affaires, abusant de la bonne foi de tous, autant dans le commerce que dans les organismes de l'Etat en tenant une comptabilité qui ne mérite pas ce nom » (*Revista generală*, 1921, no 7-9, p. 222). Le rôle moteur des anciens élèves est ici pleinement assumé, ainsi que leur objectif de fermer l'accès à la profession comptable. Leur démarche est présentée comme ayant une utilité sociale : apporter des garanties de compétence et éliminer les mauvaises pratiques. Dans son discours, Butculescu rappelle également la constitution en janvier 1915 de l'ancien Corps des comptables dont l'activité a été empêchée par la guerre. Il précise par ailleurs que « sans des sanctions et sans un caractère obligatoire, cette initiative ne pouvait pas porter les fruits attendus » (*Revista generală*, 1921, no 7-9, p. 222), ce qui montre que les anciens élèves sont entièrement conscients de l'importance de fermer l'accès à la profession à travers une loi, mais aussi du pouvoir et du potentiel assez limités du premier Corps des comptables de 1915.

En ce qui concerne l'évolution de la réglementation, le Corps des comptables soumet en 1926 un projet de modification au Ministère du travail, projet qui doit ouvrir notamment l'accès à l'association aux comptables titulaires d'un diplôme délivré par une école élémentaire de commerce ou par une école coopérative de comptabilité (*Revista generală*, 1926, no 6). A la même époque il existe aussi des initiatives visant à permettre aux comptables qui ne sont pas titulaires d'un diplôme d'école supérieure de commerce (au minimum) de devenir experts comptables ; il est évident que les membres du Corps des comptables diplômés des écoles supérieures de commerce s'opposent énergiquement à cette idée (*Revista generală*, 1927, no 2). Ces projets de modifications seront finalement abandonnés.

3.3.2 Une clôture très étendue du travail comptable

A partir de 1921, la pratique de la comptabilité est donc régie par une loi spécifique : Loi pour l'organisation du Corps des comptables autorisés et experts comptables en Roumanie (*Legea pentru organizarea Corpului de contabili autorizați și experți contabili în România*), publiée dans le Journal officiel en 1921 (plus précisément *Monitorul Oficial* no 80 du 15 juillet 1921) et dont le règlement d'application entre en vigueur la même année. Son but est clairement énoncé à l'article I : « En vertu de cette loi est fondé un corps de comptables autorisés et experts comptables en Roumanie, ayant la personnalité juridique ». Selon la loi, auprès de chaque tribunal du pays fonctionne une section du Corps bénéficiant de personnalité morale et dirigée par un Conseil. L'organe central de direction est le Conseil supérieur du corps, qui est rattaché à la Cour d'appel de Bucarest. Les sections locales établissent chaque année un

tableau des membres, rendu public et communiqué aux autorités concernées et au Conseil supérieur. Le Conseil supérieur rédige l'annuaire général des membres du Corps.

La loi instaure une clôture sociale très étendue du travail comptable, concernant aussi les professionnels salariés. Ainsi, l'article II de la loi précise : « La profession de comptable autorisé dans les organismes de l'Etat et dans les entreprises commerciales, industrielles, financières ayant un capital supérieur à 500 000 *lei*⁶ et faisant appel au crédit et la profession d'expert comptable auprès des autorités judiciaires, administratives, financières etc. ne seront exercées que par les personnes faisant partie de ce corps.

On entend par comptable la personne qui enregistre les opérations commerciales selon les principes de la comptabilité.

Les comptables des entreprises plus petites et les teneurs de livres ne sont pas tenus à faire partie de ce corps ».

L'accès au Corps est réservé uniquement à certaines catégories de comptables, définies notamment à partir du niveau d'éducation. Selon l'article III de la même loi : « Pour pouvoir être inscrit dans ce corps, les conditions suivantes sont requises :

- a) être diplômé d'une académie de hautes études commerciale du pays ou de l'étranger ou d'une école supérieure de commerce ou d'une école de commerce (cours supérieur du soir)
- b) jouir de ses droits civils
- c) ne pas avoir subi de condamnation de nature infamante ».

Etant donné les caractéristiques de l'enseignement commercial en Roumanie à l'époque, il est évident que la quasi-totalité de ceux qui remplissent ces conditions sont des anciens élèves des écoles de commerce. La loi introduit également une division du travail claire dans le cadre de la pratique comptable, en distinguant trois catégories de membres :

- comptables stagiaires – ils doivent avoir le niveau nécessaire de formation et effectuer un stage de deux ans ;
- comptables autorisés – le titre est décerné par le Conseil de section après la fin du stage ;
- experts comptables – « ceux pour qui, à la suite d'une pratique de 5 ans à partir de leur inscription dans le corps et des preuves qu'ils en donneront, cette qualité sera reconnue par le Conseil supérieur du corps, après l'avis motivé de la section respective » (art. IV de la loi).

Des facilités sont accordées aux enseignants de comptabilité (ayant réussi à l'examen de capacité), ainsi qu'aux titulaires de diplômes universitaires commerciales, telle que celle délivrée par l'*AISCI*. Il faut remarquer que le titre de comptable autorisé est accordé au niveau local, par les sections, tandis que le titre d'expert comptable est accordé uniquement au niveau national, par le Conseil supérieur. Pendant les deux premières années d'existence du Corps, les comptables ayant pratiqué le métier « de manière satisfaisante » pendant au moins cinq ans bénéficient d'une dérogation : ils peuvent être reçus dans le Corps, uniquement en tant que comptables autorisés (et non pas experts comptables), même s'ils n'ont pas le niveau de formation nécessaire (art. XX de la loi). Il faut signaler que cette dérogation n'est pas

⁶ Le *leu* (pluriel *lei*) est la monnaie roumaine. A titre d'exemple, en 1919 la cotation à la Bourse de Paris est en moyenne de 37,26 FF = 100 *lei*, mais après la guerre le pays se confronte à une importante inflation.

automatique : les postulants doivent faire la demande de leur inscription dans le Corps auprès du Conseil de la section concernée et présenter les attestations de pratique comptable délivrées par leurs employeurs et contresignées par un membre du Corps.

Le domaine de la pratique comptable réservé aux membres du Corps est désormais clairement identifié (art. V et VI de la loi) :

- un expert comptable ou un comptable autorisé est délégué par les tribunaux, au moins une fois par an, pour vérifier la gestion et rédiger un rapport dans le cas des sociétés de bienfaisance ainsi que dans certaines situations particulières (tutelle, curatelle, succession, communauté de biens, administration forcée etc.) ;
- dans les sociétés par actions dont le capital versé est d'au moins cinq millions de *lei*, au moins l'un des membres du comité de censeurs (*comitetul de cenzori*, à savoir le comité d'audit) doit être comptable autorisé ou expert comptable ;
- les entreprises dont le capital dépasse 500 000 *lei* et qui font appel au crédit peuvent recevoir le visa (obligatoire) de clôture des livres uniquement si ces derniers sont signés par un comptable autorisé ;
- pour expertiser les livres en cas de moratoire, faillite, litiges, imposition fiscale, arbitrage etc., les autorités financières, administratives et judiciaires doivent se faire assister par un expert comptable.

3.3.3 La gouvernance du Corps des comptables

Les modalités de direction du Corps sont, elles aussi, déterminées par la loi (art. VIII). Ainsi, l'instance dirigeante, à savoir le Conseil supérieur du Corps, se compose de :

- a) le président de la Chambre de commerce de Bucarest ou son représentant ;
- b) le recteur de l'Académie de hautes études commerciales ou son représentant et le professeur de comptabilité ;
- c) un directeur de la Banque Nationale de Roumanie⁷ ;
- d) le directeur de l'école supérieure de commerce de Bucarest ou son représentant ;
- e) le président du Corps des anciens élèves des écoles supérieures de commerce ou son représentant ;
- f) le président de la section Ilfov⁸ du Corps et trois des membres élus au Conseil de cette section ;
- g) un représentant des groupements de sections au niveau des huit régions du pays.

Le Conseil supérieur élit un président, qui a le titre de doyen (*decan*), ainsi qu'un secrétaire général. La composition du Conseil supérieur fait apparaître d'une part le poids important occupé par les représentants des écoles de commerce et d'autre part le centralisme prononcé de l'organisation (la section rattachée à la capitale dispose de quatre représentants). Significativement, pendant la période transitoire entre l'entrée en vigueur de la loi et la

⁷ La banque centrale du pays.

⁸ Ilfov est la division administrative (*județ*) où se trouve la capitale du pays. La section Ilfov du Corps est la plus ancienne et la plus importante.

constitution du Conseil supérieur, le pouvoir de décision appartient au président du Corps des anciens élèves des écoles de commerce.

Au niveau local, chaque section est dirigée par un Conseil. Ce Conseil est composé de 7-9 membres, dont fait partie de droit le directeur (local) de la Banque Nationale ; les autres membres sont élus par l'assemblée générale de la section.

Le Conseil supérieur du Corps des comptables est constitué le 6 novembre 1921 et c'est N. Butculescu, le président du Corps des anciens élèves des écoles de commerce, qui est élu doyen du Corps des comptables. La formation des sections au niveau local étant assez laborieuse et le délai imposé par la loi relativement court, le Corps des anciens élèves demande souvent à ses membres de se mobiliser (*Revista generală*, 1921, no 11-12).

Si le premier Corps des comptables formé avant la guerre (en 1915) comptait plus de 200 membres (Zelinschi 2009), ceux du nouveau Corps sont beaucoup plus nombreux. A partir de plusieurs sources compilées (*Revista generală*, CECCAR, 2006), le tableau suivant présente une estimation de l'évolution du nombre de membres :

Année	Nombre de sections	Experts comptables	Comptables autorisés	Comptables stagiaires	Total membres
Mars 1922	42				approx. 3 000
1923	56	1 532	3 359	377	5 268
1926	56	1 932	4 076	557	6 565
1930	62	2 302	7 468	1 360	11 130

4 Le mouvement des comptables après l'adoption de la loi

La réussite des comptables roumain est saluée par des publications étrangères : *Le commerce* (Paris), qui déplore par la même occasion la situation des comptables en France, *Revista italiana di ragioneria*, *Le comptable* (Bruxelles) (*Revista generală*, 1922, no 1). Un ouvrage américain d'histoire de la comptabilité se montre particulièrement élogieux : « la législation de la profession comptable en Roumanie est parvenue au plus haut sommet jamais atteint dans n'importe quel pays. » (Green 1930, p. 149). Le mouvement des comptables jouit sans doute d'un certain rayonnement international. En effet, en 1926 les représentants du Corps roumain des comptables participent au Congrès de l'Association Internationale de Comptabilité à Bruxelles et au Congrès international des comptables à Amsterdam (cf. Lemarchand et al. 2008 pour des explications concernant ces deux congrès). Par ailleurs, en 1931 le congrès de l'Association Internationale de Comptabilité sera organisé à Bucarest, par le Corps roumain des comptables (Lemarchand et al., 2008).

4.1 L'élite des comptables roumains : un ensemble complexe

Comme nous l'avons déjà mentionné, le mouvement de professionnalisation en Roumanie est mené depuis ses débuts par l'élite des comptables, dominée par les anciens élèves des écoles de commerce.

4.1.1 Plusieurs groupes d'intérêts

Cette élite, qui crée et dirige le Corps des comptables constitué selon la loi de 1921, représente en réalité une sorte de nébuleuse dont font partie différents groupes d'intérêts ou organisations, aux frontières indistinctes :

- Le Corps des anciens élèves des écoles de commerce – c'est sans doute le groupe dominant, une organisation puissante et ancienne ;
- L'*AISCI* et ses enseignants ;
- L'Association des licenciés de l'Académie de hautes études commerciales (*Asociația licențiatilor Academiei de Înalte Studii Comerciale – ALACI*) – c'est une association qui ne dispose pas à ce moment-là d'un pouvoir important et qui entretient des relations assez ambiguës avec le groupe dominant et avec le Corps des comptables. Par exemple, dans une adresse envoyée au Corps des comptables, cette association déplore l'absence de membres diplômés d'études universitaires dans les instances dirigeantes. En réalité il y en a, mais ils ont fait leurs études à l'étranger (*Revista generală*, 1923, no 9).
- Le Corps des licenciés en sciences commerciales (*Corpul titratilor în științe comerciale*) – il s'agit d'une association qui regroupe des diplômés d'études commerciales universitaires (généralement d'institutions étrangères).
- Le Cercle d'études commerciales (*Cercul de studii comerciale*) – c'est un groupe de réflexion fondé en 1919 par le mouvement des comptables (plus précisément par le Corps des anciens élèves des écoles supérieures de commerce), qui fonctionne à Bucarest et dans plusieurs villes de province. Le Cercle « [s'occupe] de toutes les questions qui sont en étroite liaison avec la bonne marche du commerce ; il [s'intéresse] à l'enseignement commercial, à la législation commerciale, à la comptabilité, à la pratique des affaires de commerce, banque etc. » (Drăgănescu-Brateș 1919, p. 3). Il faut noter que la première conférence du Cercle, en 1919, a pour sujet la nécessité d'organiser la pratique comptable.

Une confusion, sans doute volontaire, est maintenue entre les anciens élèves des écoles de commerce et les comptables, confusion qui part de l'idée, souvent mentionnée, que les anciens élèves sont les seuls comptables légitimes. A partir de janvier 1922, la *Revue générale de commerce et comptabilité* porte le sous-titre : *Propriété du Corps des anciens élèves des écoles supérieures de commerce, mise à la disposition du Corps des comptables autorisés et experts comptables pour des publications*. De nombreux articles font référence au Corps, sans spécifier duquel des deux il s'agit. D'ailleurs, ces deux corps partagent le même siège et de nombreuses personnalités marquantes du mouvement sont membres dans les deux instances dirigeantes, dont bien évidemment N. Butculescu qui est à la fois président du Corps des anciens élèves et doyen du Corps des comptables.

La nébuleuse qui constitue l'élite des comptables est fortement concentrée dans la capitale du pays. Par exemple, pour 1923, parmi les 5 268 membres du Corps des comptables, 2 411 sont affiliés à la section Ilfov. Il suffit de mentionner, à titre de comparaison, que la deuxième plus grande section (celle de Galați) compte seulement 340 membres.

4.1.2 Les comptables en province

Des sections locales du Corps des comptables fonctionnent dans la plupart des grandes villes du pays. Les comptes rendus des Conseils des plus grandes de ces sections étant régulièrement publiés dans la revue du Corps, il est assez facile de connaître leur activité et leurs préoccupations :

- aménagement d'un siège, avec une bibliothèque pour les membres ;
- attribution de bourses aux élèves des écoles de commerce locales, comme c'est le cas à Iași (*Revista generală*, 1923, no 3) ou à Lugoj (*Revista generală*, 1924, no 4) ;
- sélection attentive des membres pour maintenir le prestige du Corps (Iași, Constanța) ;
- certaines sections (par exemple à Cluj) ont des difficultés à recruter des membres (*Revista generală*, 1925, no 4),
- manque de fonds.

Pendant la période que nous étudions ici, une seule des sections locales publie une revue, il s'agit du Corps des comptables de Caracal. Les quelques numéros parus montrent (sans surprise) que les objectifs des comptables sont les mêmes en province qu'à Bucarest : améliorer le statut des comptables, leur niveau d'instruction, former une conscience collective. Il s'agit de « serrer les rangs et rapprocher nos âmes, pour que, dans une communauté d'idées, nous puissions travailler et nous affirmer, non seulement pour le bien-être de chaque membre pris à part, mais aussi pour l'élévation du Corps et le développement des richesses de ce pays » (*Revista Caracal*⁹, 1924, no 1).

4.1.3 Les comptables coopérateurs

Cette catégorie particulière de comptables s'affirme après la guerre et commence à développer une conscience collective dans les années 1920. L'Association des comptables coopérateurs du département de Teleorman (*Asociația contabililor cooperatori din județul Teleorman*), formée en 1921, est vraisemblablement une association pionnière, qui regroupe des comptables travaillant dans des sociétés coopératives et publie une revue comptable éphémère intitulée *La Vie coopérative* (*Viața cooperatistă*) entre juin 1925 et septembre/octobre 1926. Il s'agit de la seule revue du pays avec un tel profil. Les comptables coopérateurs travaillent pour la plupart dans les coopératives agricoles du milieu rural, étant donné la situation du département de Teleorman dans une importante région agricole et le contenu de la revue, orienté clairement vers l'agriculture. Le statut juridique précis de cette association est difficile à connaître, mais son activité est connue et suivie par le Corps des comptables : un message de Trancu-Iași, saluant son existence, est publié dans le premier numéro de la revue (*Viața cooperatistă*, 1925, no 1-2). Un Corps des comptables coopérateurs (*Corp al contabililor cooperatori*) est constitué à Bucarest en 1925 et il y a vraisemblablement d'autres associations similaires dans le pays ; il existe aussi le projet d'une association unifiée au niveau national.

La majorité des comptables coopérateurs sont des fils de paysans ayant suivi des études dans des écoles comptables spéciales, fondées par le mouvement coopératif (par exemple les

⁹ Nous utilisons ici l'abréviation *Revista Caracal* pour nous référer à la *Revue du corps des comptables autorisés et experts comptables de Caracal*.

banques populaires). La formation est assez sommaire et n'est pas sanctionnée par un diplôme national ; l'Association des comptables coopérateurs de Teleorman propose que la durée des études soit augmentée à deux ans et que celles-ci soient suivies d'un examen de capacité et la délivrance d'un diplôme (*Viața cooperatistă*, 1925, no 7-8-9). Le travail des comptables coopérateurs consiste essentiellement à tenir la comptabilité des coopératives (notamment agricoles), mais ils peuvent occuper aussi des fonctions d'auditeur légal dans les coopératives ou banques populaires. Il faut signaler qu'à l'époque l'agriculture occupe une place très importante dans l'économie du pays, et les autorités sont conscientes de l'importance de tenir une comptabilité régulière des exploitations (*Revista generală*, 1925, no 7-8).

Il semble important pour les comptables coopérateurs de rejoindre le Corps des comptables, devenu désormais assez puissant : un appel dans ce sens est publié en 1925 (*Viața cooperatistă*, 1925, no 10-11). Le Corps des comptables s'intéresse à son tour au mouvement coopératif : la revue du Corps publie des articles sur les congrès des coopératives, mais aussi sur le travail comptable au sein des coopératives agricoles (*Revista generală*, 1925, no 3). Lors du Congrès général des coopératives et des banques populaires en 1926, le doyen du Corps des comptables (à savoir N. Butculescu) déclare qu'une loi qui accorde des droits supplémentaires aux comptables coopérateurs est en préparation (*Viața cooperatistă*, 1926, no 9-10). Nous n'avons pas d'informations quant à la suite de ce projet, mais il est très probable qu'il ait été abandonné en raison, parmi d'autres, de l'instabilité politique du pays, qui rendait difficile toute réforme.

4.2 Les enjeux du mouvement des comptables

Malgré le statut extrêmement favorable dont ils bénéficient, les membres du Corps des comptables continuent à lutter pour maintenir, voire améliorer leur situation. Après 1921, ils se trouvent dans une position de force par rapport à leurs concurrents et détracteurs, car leur profession est désormais reconnue par la loi. Nous avons pu identifier deux catégories d'enjeux :

- Des *desiderata* présents depuis le début du mouvement des comptables roumains et sans doute communs à toutes les professions, tels que la légitimation et la mobilité sociale collective ;
- Des enjeux plus spécifiques, émergeant après 1921 et liés notamment à l'application de la loi, la définition du domaine de compétence ou les conditions d'admission dans le Corps des comptables.

4.2.1 Légitimation et mobilité sociale collective

Les comptables développent un discours de légitimation, signe d'un besoin toujours présent de communication et d'affirmation au sein de la société roumaine. La comptabilité est ainsi toujours décrite comme une science (*Revista generală*, 1921, no 2), avec une histoire ancienne (*Revista generală*, 1921, no 2, 1924, no 12). Par ailleurs, il ne faut pas considérer le comptable comme un simple employé, car il serait en réalité un véritable professionnel, responsable envers son mandant, tout comme l'avocat ou le médecin (*Revista generală*, 1921, no 7-9). « Le comptable est un collaborateur rapproché et persistant de la direction de

l'entreprise. Il connaît et garde toutes les clés de l'entreprise » (*Revista generala*, 1924, no 4, p. 107).

Les comptables roumains sont conscients des développements de la profession à l'étranger. Leur revue publie régulièrement des articles sur la réglementation de la profession comptable en Autriche (*Revista generală*, 1924, no 9), en Suède (*Revista generală*, 1924, no 10), en France (*Revista generală*, 1924, no 11) ou en Angleterre (*Revista generală*, 1925, no 5). Des périodiques et des ouvrages étrangers sont fréquemment cités et recommandés. La création en France en 1927 du brevet d'expert comptable est discutée en détail (*Revista generală*, 1927, no 12). C'est sans doute un autre moyen pour démontrer aux yeux du public la légitimité de la profession, mais aussi la preuve d'une réelle préoccupation.

Afin de donner des garanties de probité et d'impartialité, les membres du Corps des comptables se doivent de traiter de manière exemplaire les cas de mauvaises pratiques. Ainsi, en 1923, un procès verbal du Corps des comptables, section de Roman, détaille l'audition de l'un de ses membres, accusé d'avoir commis des erreurs dans la tenue de la comptabilité. Finalement la sanction sera une suspension pour une durée de deux ans (*Revista generală*, 1923, no 7-8). D'autres cas similaires sont mentionnés : suspension d'un an pour un comptable autorisé à Tulcea (*Revista generală*, 1924, no 4). Il y a aussi des cas de falsification des comptes par des individus qui n'hésitent pas à se faire de la publicité : « Je soussigné, comptable autorisé par le Tribunal de Ilfov, section commerciale, avec une pratique de 18 ans en comptabilité, j'ai l'honneur de me porter volontaire, contre 100-300 *lei* par mois, pour arranger vos livres, y compris celui du chiffre d'affaires. [...] Averti par carte postale, je me déplace au domicile du client » (*Revista generală*, 1925, no 1-2, p. 51). Les situations de ce type sont probablement assez nombreuses, au point que le doyen du Corps, Butculescu réagit et demande dans un courrier aux présidents de section de faire preuve de vigilance (*Revista generală*, 1925, no 1-2). D'autres irrégularités similaires sont signalées dans (*Revista contabililor*¹⁰, 1927, no 7) : annonce dans les journaux par un comptable qui « tient et arrange » (*ține si aranjează*) les livres de commerce, comptable qui tient plus de 900 comptabilités. En 1927, un individu se prévalant d'un faux certificat de comptable autorisé est arrêté (*Revista contabililor*, 1927, no 5-6).

Le souci d'améliorer de statut social et le prestige des membres du Corps se manifeste à travers des initiatives concrètes. Ainsi, l'idée d'une caisse d'assurance pour les comptables apparaît en 1925 ; la question sera évoquée aussi par le Ministre du travail et discutée lors du congrès national de Cluj (*Revista generală*, 1925, no 9). Il y a aussi le projet de création d'une banque destinée aux anciens élèves des écoles de commerce (*Revista generală*, 1926, no 5). Un bureau de placement destiné aux membres fonctionne par ailleurs auprès du Corps des comptables (*Revista generală*, 1926, no 1-2).

A partir de 1922, le Conseil supérieur du Corps se pose le problème du siège (*Revista generală*, 1922, no 10). Une société par actions est créée à ce propos (Activa SA), dont le but est de « construire ou acheter un bâtiment qui fonctionne comme siège pour le Corps des comptables, le Corps des anciens élèves des écoles supérieures de commerce et d'autres organisations similaires » (*Revista generală*, 1922, no 11). Les fonds nécessaires sont collectés et les travaux de construction pour le siège commencent en 1924 ; celui-ci sera inauguré en décembre 1925.

¹⁰ Nous utiliserons désormais le terme *Revista contabililor* pour nous référer à la *Revue des comptables*.

Il semble que le statut des comptables s'améliore pendant la période considérée ici. « Sur le terrain professionnel, nous constatons avec satisfaction que le prestige de nos membres s'accroît de plus en plus, dans toute entreprise grande ou petite la qualité de comptable autorisé ou expert comptable étant désormais exigée comme une condition essentielle. Même en analysant l'utilité de notre Corps de cet unique point de vue, on peut se rendre compte des avantages gagnés par nos membres par l'élimination de la concurrence de ceux qui sans aucune formation avaient le rôle de comptables, détériorant les conditions de travail et détruisant le prestige de notre profession » (*Revista generală*, 1925, no 1-2). Par exemple, le Corps des comptables est consulté pour l'adoption des nouvelles lois fiscales ; des experts comptables sont rattachés aux commissions fiscales locales qui calculent l'impôt dû à l'Etat (*Revista generală*, 1923, no 3, 1926, no 1-2). Néanmoins, la fonction publique ne recrute pas suffisamment de comptables dans les emplois spécialisés (par exemple le personnel du Ministère des finances) (*Revista generală*, 1921, no 7-9, 1923, no 3) et pour ceux qui sont recrutés, il n'est pas tenu compte de leur niveau de formation (*Revista generală*, 1922, no 2, 1923, no 3).

4.2.2 Application de la loi et définition du domaine de compétence

Pendant les premiers mois après l'adoption de la loi, certains problèmes sont constatés : par exemple, les tribunaux approuvent l'inscription dans le Corps en tant qu'experts comptables pour des candidats qui ne remplissent pas les conditions légales ; ces décisions sont contestées par le Corps (*Revista generală*, 1922, no 5). Des difficultés dans l'application de la loi apparaissent tout au long de la période analysée ici, si bien que le Corps des comptables doit intervenir auprès de certaines institutions de l'Etat (Ministères etc.) pour que ses membres se voient attribuer les missions qui leur reviennent de droit (*Revista generală*, 1923, no 2). Par exemple, à plusieurs reprises le tribunal d'Ilfov désigne comme experts judiciaires des personnes qui ne sont pas membres du Corps et qui n'ont donc pas la qualité d'expert-comptable telle qu'elle est définie par la loi (*Revista generală*, 1923, no 11, 1924, no 4). Le Corps des comptables dépose des contestations qui finalement aboutissent. Il faut sans doute situer ces dysfonctionnements des administrations dans le contexte de l'époque, où « la fonction publique [représente], comme aux siècles précédents, un moyen de rétribution des clientèles politiques au travers du *spoils system*. Comme dans tous les pays en développement, elle [est] à la fois insuffisante et corrompue, hypertrophiée et absente. » (Sandu 2008, p. 205).

Une circulaire qui rappelle les dispositions de la loi quant à l'obligation de désigner des auditeurs membres du Corps est envoyée aux entreprises concernées (*Revista generală*, 1923, no 5) ; des progrès seront néanmoins vite constatés (*Revista generală*, 1924, no 3). La pratique de choisir les auditeurs légaux au sein du Corps des comptables se généralisera par la suite, même dans des sociétés qui ne rentrent pas dans le champ d'application de la loi de 1921 (*Revista generală*, 1926, no 1-2).

Dans les années 1924-1925, le Corps des comptables entre en conflit avec les tribunaux commerciaux au sujet de la tenue des livres obligatoires et de l'apposition du visa. Au début de l'année, le Tribunal de Ilfov envoie au Corps des comptables un courrier où il dénonce des situations où des comptables autorisés ont signé des livres manifestement incomplets (*Revista generală*, 1925, no 1-2). A la suite de ce courrier, le problème des livres de commerce est discuté lors d'une réunion entre les dirigeants du Corps, un représentant du Ministère des finances et le président de la section commerciale du Tribunal. L'enjeu est en réalité assez

important, car il concerne la définition du domaine de compétence des membres du Corps des comptables. Nous rappelons que, selon le Code de commerce, le livre journal et le livre d'inventaire doivent être clôturés et visés à la fin de chaque exercice par la section commerciale du tribunal compétent. Par ailleurs, la loi de 1921 prévoit que pour les grandes entreprises, ce visa peut être accordé seulement si les livres sont préalablement signés par un comptable autorisé. Le Corps des comptables conteste la pratique de certains tribunaux de porter des appréciations sur la régularité des livres qui leur sont présentés, car ils n'ont pas cette compétence : c'est la signature du comptable, à elle seule, qui doit garantir la régularité. La jurisprudence confirmera finalement le point de vue du Corps des comptables (*Revista generală*, 1925, no 12).

4.2.3 Les critères d'admission dans le Corps

Les conditions d'inscription dans le Corps des comptables restent assez floues pendant les premières années. Elles seront clarifiées en 1924 par le Conseil supérieur, à travers un règlement intérieur qui devra être mis en place par toutes les sections locales (*Revista generală*, 1924, no 5). Ainsi, les diplômés des écoles supérieures de commerce sont inscrits automatiquement dans le Corps avec le grade de comptable stagiaire et les diplômés d'études commerciales universitaires avec le grade de comptable autorisé. Le passage d'un grade à l'autre (en particulier entre comptable autorisé et expert comptable) ne se fait pas d'office après la fin de la période de pratique obligatoire, mais sur la base des preuves présentées par le candidat, relatives à sa formation, son expérience et sa compétence. Pour l'attribution du titre d'expert comptable, le Conseil de section peut décider d'instituer un examen vérifiant les connaissances comptables et juridiques des candidats. Il faut signaler qu'en 1924, quand ce règlement intérieur est élaboré, le problème de l'admission des comptables non-diplômés en vertu de l'article XX de la loi ne se pose en principe plus, car le délai imparti est dépassé ; aucune exception n'est acceptée par le Conseil supérieur du Corps (*Revista generală*, 1925, no 5, 1926, no 1-2). La loi sera néanmoins modifiée en 1926 et un nouveau délai de six mois accordé dans des cas de force majeure.

Le compte rendu pour l'année 1925 du Conseil de la section Ilfov (*Revista generală*, 1926, no 1-2) détaille la façon dont le règlement est appliqué : pour le passage des comptables stagiaires au grade de comptable autorisé, il est obligatoire de participer aux conférences du Cercle d'études commerciales ; pour le passage au grade d'expert comptable, un examen est mis en place (deux sessions par an). Le Conseil supérieur apporte des précisions supplémentaires, en décidant que l'attribution aux comptables stagiaires du titre de comptable autorisé se fasse uniquement sur la base des attestations d'une pratique de deux ans, et le passage au grade d'expert comptable sur la base d'un examen (*Revista generală*, 1926, no 5).

Un problème majeur est l'inscription des comptables non-diplômés dans le Corps. Il s'agit de ceux qui sont appelés « comptables praticiens », à savoir des comptables qui n'ont pas le niveau de formation théoriquement requis, mais pour qui l'article XX de la loi accorde une dérogation. 10% des candidats subissent un examen (*Revista generală*, 1922, no 2). En général, le niveau de cette catégorie de comptables est considéré comme insuffisant, notamment sur le plan théorique (*Revista generală*, 1922, no 6). En 1922, le Corps publie un programme pour l'examen des candidats au titre de comptable autorisé (*Revista generală*, 1922, no 7), tout en soulignant l'importance des connaissances théoriques et de la capacité de synthèse et de généralisation, ainsi que la nécessité d'avoir des connaissances en droit. Il est

néanmoins difficile de savoir si cet examen est systématique ou s'il est réservé uniquement aux comptables non-diplômés. Il est très probable aussi que la décision d'évaluer formellement les connaissances des candidats soit fonction de la qualité des dossiers présentés par ceux-ci. Le compte rendu pour l'année 1922 du Conseil de la section Ilfov (qui est, nous le rappelons, la plus importante du pays) donne quelques détails (*Revista generală*, 1923, no 2, p. 66) : « Des comptables praticiens se sont également inscrits, pour qui le délai d'inscription expire au 13 juillet [1923], de sorte que jusqu'au 31 décembre 1922, la section a reçu 1 520 demandes d'inscription, dont 1 110 ont été approuvées, les autres étant en cours d'analyse ou suspendues jusqu'à ce que les candidats non-diplômés d'une école commerciale s'approprient les connaissances nécessaires pour être admis dans le Corps. De ces données il résulte que, bien que nous ayons soumis les comptables praticiens à un examen, très peu d'entre eux ont été ajournés, car nous avons mis en place ces examens avec beaucoup d'indulgence pour ne pas empêcher d'exister ceux qui, jusqu'à l'adoption de la loi, pratiquaient la comptabilité avec plus ou moins de compétence ».

4.3 Le Corps des comptables confronté à la concurrence

Après l'adoption de la loi de 1921, le Corps de comptables doit affronter un phénomène nouveau, mais néanmoins naturel, à savoir l'émergence d'une concurrence organisée.

4.3.1 L'Association des comptables pratiques

La clôture du champ de la comptabilité est loin de faire l'unanimité : elle suscite des réactions négatives au Parlement lors des discussions précédant l'adoption de la loi, mais aussi dans la presse de l'époque. Ainsi, le journal *Universul* publie en 1922 un article très critique à l'adresse de « la clôture des corporations » (*Revista generală*, 1923, no 6). En 1924, la revue du Corps des comptables défend les critères restrictifs mis en place pour l'attribution du titre d'expert comptable, tout en attaquant au passage les comptables non-diplômés (comptables praticiens) : « Il est affirmé parfois que même parmi les praticiens il peut y avoir certains qui ont accumulé des connaissances suffisantes pour mériter ce grade. Il se peut qu'il existe de tels cas isolés, mais à cause de ceux-ci il ne faut pas détruire le principe d'une loi. [...] Lorsqu'on impose comme première condition la détention d'un diplôme spécialisé et ensuite une pratique comptable et commerciale de quelques années, il existe au moins un début de preuve que le candidat remplit les conditions pour être inscrit » (*Revista generală*, 1924, no 6, p. 202).

La reconnaissance et le pouvoir dont bénéficient les membres du Corps des comptables constitué par la loi, pour la plupart diplômés des écoles de commerce et de l'*AISCI*, soulève des réactions de la part d'autres catégories de comptables. Lors des élections pour le Conseil du Corps de Ilfov, les comptables non-diplômés (admis dans le Corps des comptables sur la base de l'article XX de la loi de 1921) mènent une propagande contre la liste proposée par le Corps des anciens élèves, mais finalement c'est cette liste qui gagne les élections (*Revista generală*, 1921, no 11-12).

Une organisation concurrente émerge : c'est l'Association des comptables pratiques (*Asociația Contabililor Practici*), fondée en 1921 et dirigée par Solomon Zeltzer et ensuite par Victor Correni. Les membres de l'association sont des comptables autorisés (ou susceptibles de le devenir) : elle est parfois mentionnée comme l'Association des comptables pratiques autorisés (*Asociația Contabililor Practici Autorizați*) et quelques uns de ses

membres marquants (Luceanu, Ceaușoglu et Rappaport) font partie également du conseil du Corps des comptables (au niveau local ou national). En revanche, l'accès au titre d'expert comptable leur est interdit, en raison du niveau d'études insuffisant. Auprès de l'Association fonctionne un Cercle d'études, groupe de réflexion imitant sans doute le Cercle d'études commerciales fondé par le Corps des comptables. Entre 1927 et 1928, les points de vue et l'activité de cette association sont exposés dans un périodique qu'elle publie : la Revue des comptables, sous-titrée Bulletin de l'Association des comptables pratiques autorisés (*Revista contabililor, buletinul Asociației Contabililor Practici Autorizați*). Cette revue a un rôle d'autant plus important, que pendant cette période les discussions autour d'une modification de la loi des comptables vont bon train et l'Association des comptables pratiques entend bien défendre ses propres intérêts. Ainsi, le conflit avec le Corps de comptables y est ouvertement exprimé, dès le premier numéro : « les problèmes de notre vie professionnelle se voient mis en danger et subjugués par certains qui ont intérêt à monopoliser le travail au détriment de la masse, du grand nombre de professionnels comptables » (*Revista contabililor*, 1927, no 1, p.2). Par ailleurs, l'Association signale au Ministre du Travail que « certains des dirigeants actuel du Corps des comptables ont déclaré en diverses occasions que notre encadrement dans cette organisation officielle s'est faite pour des considérations humanitaires » (*Revista contabililor*, 1927, no 1, p. 7).

Un phénomène similaire apparaît au tournant du 20^e siècle notamment en Ecosse, ainsi qu'en Angleterre et au Pays de Galles, où la profession comptable est dominée par des organisations élitistes, rattachées aux grandes villes (Walker 1995 ; Lee 1996 ; Walker 2004a, 2004b). Il s'agit concrètement pour l'Ecosse de l'*Institute of Accountants of Edinburgh*, l'*Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow* et la *Society of Accountants in Aberdeen*, fondées toutes les trois dans les années 1850-1860 et pour l'Angleterre et le Pays de Galles de l'*Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW), fondée en 1880. Les prérequis pour devenir membre de ces corps sont prohibitifs : expérience, localisation, qualités personnelles, moralité, auxquels s'ajoutent des examens d'admission et des frais très élevés. Un grand nombre de comptables en sont donc exclus et cette situation fait émerger une multitude d'associations concurrentes, dont le but est d'ouvrir l'accès à la profession à ceux qui ne remplissent pas les conditions d'admission dans les corps les plus prestigieux de l'époque (Willmott 1986 ; Edwards 1989 ; Walker 1995 ; Briston et Kedslie 1997 ; Walker 2004a, 2004b). Il s'agit d'une part d'associations spécialisées, comme le *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA), fondé en 1885 et réunissant les comptables du secteur public ou le *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), pour la comptabilité de gestion, fondé en 1919. D'autre part, il y a des associations généralistes de moindre importance, relativement petites, qui arrivent à protéger les intérêts de leurs membres et à présenter une certaine forme de garantie aux yeux des clients, même si elles n'obtiennent pas la charte royale (*royal charter*). Il y a un marché pour ces associations, car la demande pour assurer le travail comptable et fiscal augmente constamment, y compris dans les petites entreprises, pour lesquelles employer un *chartered accountant* n'est pas nécessaire et coûte trop cher. Le contexte britannique est évidemment différent de celui de la Roumanie, car il n'y a pas de clôture *de jure* dans le champ de la comptabilité. Les associations comptables concurrentes peuvent donc se développer et prétendre à leur propre légitimité : il suffit de donner l'exemple de l'*Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA), qui obtient finalement la charte royale (*royal charter*) en 1974, après avoir pris sa forme définitive

seulement en 1941, suite à une série de fusions d'associations de moindre importance (Willmott 1986 ; Briston et Kedsle 1997).

4.3.2 Contre la domination de l'élite des comptables

La loi régissant l'exercice de la comptabilité est perçue comme arbitraire, défavorisant certaines catégories de comptables, en particulier ceux qui n'ont pas suivi de formation spécialisée. « En légiférant sur la profession de comptable autorisé et d'expert comptable, on a effectivement souhaité écarter les postulants sans une préparation culturelle suffisante et sans une pratique sérieuse et tenté de statuer une fois pour toutes ces principes directeurs, mais on a injustement frappé toute une catégorie d'individus cultivés et formés à travers une pratique de plusieurs décennies » (*Revista contabililor*, 1927, no 2, p. 2).

Au sujet de la modification de la loi des comptables, l'Association des comptables pratiques rédige en 1927 un mémoire destiné au Ministre du Travail, G. L. Trancu-Iasi, dans lequel elle sollicite (*Revista contabililor*, 1927, no 1) l'introduction des dispositions suivantes :

- permettre, pendant la période transitoire, l'accès au grade d'expert comptable aux comptables qui ne remplissent pas les conditions requises en matière de formation (à savoir diplôme d'école supérieure de commerce) ;
- réserver aux membres du Corps des comptables la pratique de la comptabilité dans sa totalité (y compris en régime salarié, quelle que soit la taille de l'entreprise) ;
- modifier la composition du Conseil supérieur du Corps des comptables de sorte que d'autres organisations de comptables (à part le Corps des anciens élèves) y soient représentées : l'Association des licenciés de l'Académie de Hautes Etudes Commerciales et Industrielles (*Asociația licențiatilor Academiei de Studii Comerciale si Industriale*), l'Association des anciens élèves des écoles de commerce, cours du soir (*Asociația absolvenților școalelor superioare de comerț curs seral*) et, bien évidemment, l'Association des comptables pratiques autorisés (*Asociația Contabililor Practici Autorizați*).

Finalement, un avant-projet visant à modifier la loi des comptables est déposé au Ministère du travail, mais il mécontente l'Association des comptables pratiques, car il « tend à instituer un monopole professionnel en faveur de quelques privilégiés et une dénégarion des droits acquis » (Compte rendu de l'activité de l'Association des comptables pratiques autorisés – 1926, paru dans *Revista contabililor*, 1927, no 1, p. 7). Elle parvient néanmoins à y introduire un article qui garantit le maintien des titres déjà obtenus (à savoir comptable autorisé et comptable stagiaire). Finalement la modification de la loi des comptables sera abandonnée en raison d'un remaniement gouvernemental.

Il faut néanmoins relativiser la portée du conflit entre l'Association des comptables pratiques et le Corps des comptables. Ainsi, comme nous l'avons déjà montré, l'Association est représentée dans les instances dirigeantes du Corps des comptables et entend s'y maintenir : (*Revista contabililor*, 1927, no 10) publie la liste des candidats de l'Association pour les élections qui auront lieu en 1928 au sein de la section Ilfov (un nouveau : Correni et trois sortants : Luceanu, Rappaport et Ceaușoglu). Finalement, tous les quatre parviendront à être élus, si bien que pour 1928, deux des huit membres du Conseil d'administration de la section Ilfov du Corps et deux des cinq membres du Comité de censeurs sont des représentants de

l'Association. Par ailleurs, le fonctionnement de cette section fait l'objet d'appréciations élogieuses dans (*Revista contabililor*, 1927, no 10). L'Association se déclare favorable aux projets du Corps de comptables de créer une Caisse d'assurance spécifique et une banque (*Revista contabililor*, 1927, no 9). Finalement, la revue de l'Association fait souvent mention des anniversaires, fêtes et événements divers qui marquent la vie du Corps (*Revista contabililor*, 1927, no 3). Un représentant de l'Association (John Samoil) participe au congrès du Corps de 1927 et en fait une présentation enthousiaste (*Revista contabililor*, 1927, no 8). Ce type de propos relève sans doute aussi de la flatterie, ce qui est compréhensible en raison du rapport de forces entre les deux organisations, nettement favorable au Corps des comptables.

Il apparaît que les préoccupations de l'Association, tel qu'ils apparaissent dans leur revue, sont les mêmes que celles des autres comptables. Il y a ainsi de nombreux articles qui défendent les intérêts généraux de la profession : des appels à la solidarité (*Revista contabililor*, 1927, no 1), pour l'augmentation des salaires (*Revista contabililor*, 1927, no 7) etc. Plus spécifiquement, certains articles demandent l'amélioration du statut des comptables autorisés, qui constituent la plupart des membres de l'Association (*Revista contabililor*, 1927, no 1). Des revues étrangères, notamment francophones, sont souvent citées, avec certains articles parfois traduits et repris intégralement : *La comptabilité et les affaires*, *Le commerce*, *France comptable*, *Le comptable* (Bruxelles), *La vie au bureau*, *Mon bureau* (*Revista contabililor*, 1927, no 3, no 7). L'histoire de la comptabilité, les évolutions de la profession à l'étranger ou les techniques comptables et leur mécanisation constituent d'autres centres d'intérêt pour l'Association. En 1927, celle-ci organise une commémoration pour le centenaire de la naissance de Cerboni, à laquelle participent le consul italien et G. L. Trancu-Iași.

5 Conclusion

Au début du 20^e siècle, dans son panorama historique du monde de la comptabilité, Brown (1905) constate d'une manière laconique et sans doute trop sévère (cf. Zelinski 2009), l'absence d'une pratique comptable organisée (comme il le fait pour la plupart des pays de l'Europe) : « En Roumanie il n'y a pas de profession comptable libérale¹¹. [...] Les entreprises d'Etat et privées, les commerçants etc. qui font auditer leurs comptes, emploient des personnes privées, mais n'y sont pas obligés » (Brown 1905, p. 299-300). 25 ans plus tard, un autre ouvrage historique offre une image radicalement différente : « Pendant ce quart de siècle, la comptabilité a beaucoup progressé, atteignant des sommets en 1921, lorsqu'une loi a été adoptée, restreignant la pratique de la comptabilité aux comptables légalement qualifiés. La Roumanie est le seul pays européen à part l'Italie où il existe une législation restrictive. La loi a été appliquée avec succès pendant presque dix ans (en 1930) et on peut espérer que d'autres nations européennes adopteront une législation similaire selon l'excellent modèle de la Roumanie » (Green 1930, p. 69).

Le processus de professionnalisation se poursuivra néanmoins après l'adoption de la loi de 1921. En effet, malgré la situation particulièrement favorable d'une clôture sanctionnée par

¹¹ Le terme précis utilisé par Brown est celui de *public accountants*.

voie légale, l'élite des professionnels, désormais regroupée au sein du Corps des comptables, doit continuer son mouvement, car elle se confronte à de nombreuses difficultés : intégration de certaines catégories de praticiens, définition du champ d'expertise, concurrence des comptables non membres etc. Sa stratégie subit des modifications, dues essentiellement au changement de statut de la comptabilité, qui devient une véritable profession organisée et reconnue.

Pendant la première étape de la professionnalisation (1900-1916), l'élite des comptables est en offensive permanente : elle tente de s'affirmer et se légitimer, améliorer son statut social et finalement monopoliser la pratique (Zelinski 2009). Ces enjeux persistent certes après l'adoption de la loi, mais leur importance diminue progressivement. A partir de 1921, l'élite des comptables se trouve dans une position radicalement différente, car elle doit défendre les acquis obtenus. Elle lutte pour l'application effective de la loi, définir son domaine de compétence et protéger ses intérêts contre les comptables non-diplômés. Ceux-ci, organisés dans l'Association des comptables pratiques, constituent sans doute la plus importante menace pour le Corps des comptables.

Au cours de ce papier nous avons tenté d'analyser le mouvement des comptables roumains dans les années 1920. Nous avons montré notamment que la professionnalisation continue après la mise en place d'une clôture sociale *de jure*, mais ses enjeux seront radicalement différents. Pour compléter le travail, il serait intéressant de continuer de suivre le processus dans l'environnement turbulent des années 1930 et 1940.

Bibliographie

Comerțul în România, 1919, vol 18
Legea pentru organizarea Corpului de contabili autorizați și experți contabili în România,
Monitorul Oficial no. 80, 15 juillet 1921
*Regulament pentru aplicarea Legii de organizare a Corpului de contabili autorizați și experți
contabili*, *Monitorul Oficial* no. 163, 22 octobre 1921
Revista contabililor, mensuel, 1927-1928
Revista corpului contabililor autorizați și experți contabili din Caracal, mensuel, 1924-1925.
Revista generală de comerț și contabilitate, mensuel, 1921-1930
Viața cooperatistă, mensuel, 1925-1926

- Bocqueraz, C. (2001). The development of professional associations: the experience of French accountants from the 1880s to the 1940s. *Accounting, Business and Financial History* 11 (1): 7-27.
- Briston, R. J., Kedslie, M. J. M. (1997). The internationalization of British professional accounting: the role of the examination exporting bodies. *Accounting, Business and Financial History* 7 (2): 175-197.
- Brown, R. (1905). *A history of accounting and accountants*. Edinburgh: T. C. & E. C. Jack.
- Castellan, G. (2002). *Histoire du peuple roumain*. Crozon: Editions Armeline.
- Chua, W. F., Poullaos, C. (1998). The dynamics of "closure" amidst the construction of market, profession, empire and nationhood: an historical analysis of an Australian accounting association, 1886-1903. *Accounting, Organizations and Society* 23 (2): 155-188.
- Demetrescu, G. G. (1947). *Istoria critică a literaturii contabile din România*. București: SOCEC & Co., S. A. R.
- Demetrescu, G. G. (1972). *Istoria contabilității*. București: Editura Științifică.
- Drăgănescu-Brateș, P. (1919). *Chestiunea experților contabili în România*. Cercul de studii comerciale
- Drăgănescu-Brateș, P. (1941). *Precursorii români în contabilitate*. București: Imprimeriile Independența.
- Durandin, C. (1995). *Histoire des Roumains*. Fayard.
- Edwards, J. R. (1989). *A history of financial accounting*. London: Routledge.
- Green, W. L. (1930). *History and survey of accountancy*. Brooklyn (New York): Standard Text Press.
- Labardin, P. (2008). *L'émergence de la fonction comptable en France*. thèse de doctorat: Université d'Orléans.
- Lee, T. A. (1996). Identifying the founding fathers of public accountancy: the formation of the Society of Accountants in Edinburgh. *Accounting, Business and Financial History* 6 (3): 315-335.
- Lemarchand, Y., Nikitin, M., Zimnovitch, H. (2008). International congresses of accountants in the twentieth century: a French perspective. *Accounting, Business and Financial History* 18 (2): 97-120.
- Marrou, H. I. (1954). *De la connaissance historique*. Editions du Seuil.
- Poullaos, C. (2008). Professionalisation. In *The Routledge companion to accounting history* (Eds, Edwards, J. R., Walker, S. P.). Routledge.

- Ramirez, C. (2001). Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920–1939). *Accounting, Organizations and Society* 26 (4-5): 391-418.
- România), C. C. E. C. ș. C. A. d. (2006). *Album 85 de ani de la înființarea Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România*. București: Editura CECCAR.
- Sandu, T. (2008). *Histoire de la Roumanie*. Perrin.
- Sikka, P., Willmott, H. (1995). The power of “independence”: defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society* 20 (6).
- Trancu-Iași, G. L. (1914). *Curs de comerț și contabilitate*. ediția a doua, București: Editura Librăriei Leon Alcalay.
- Walker, S. P. (1995). The genesis of professional organization in Scotland: a contextual analysis. *Accounting, Organizations and Society* 20 (4).
- Walker, S. P. (2000). Benign sacerdotalist or pious assailant. The rise of the professional accountant in British management. *Accounting, Organizations and Society* 25 (2).
- Walker, S. P. (2004a). The genesis of professional organisation in English accountancy. *Accounting, Organizations and Society* 29 (2): 127-56.
- Walker, S. P. (2004b). *Towards the 'great desideratum': the unification of accountancy bodies in England, 1870-1880*. Edinburgh: ICAS.
- Walton, P. (1993). Company law and accounting in nineteenth-century Europe; Introduction. *European Accounting Review* 2: 286-291.
- Weber, M. (1922). *Economie et société*. traduction française 1995: Plon.
- Willmott, H. (1986). Organising the profession: a theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the UK. *Accounting, Organizations and Society* 11 (6): 555-80.
- Zelinschi, D. (2009). Legitimacy, expertise and closure in the Romanian accountant's professional project, 1900-16. *Accounting History* 14 (4): 381-403.